



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr. EC, geb. X, Adresse, vertreten durch Europa Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH, 4020 Linz, Europaplatz 4, vom 3. Oktober 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Urfahr, vom 26. September 2003 betreffend Grunderwerbsteuer nach in Linz durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Mit Kaufvertrag vom 11. Mai 2001 erwarben Dr. EC (die Berufungswerberin; in der Folge kurz: Bw) und Ing. RE von JZ als außerbücherlicher Eigentümerin (Voreigentümer war der B) je 307/1220 Anteile – insgesamt somit 614/1220 Anteile – der Liegenschaft EZ 1647, Grundbuch W, mit dem Grundstück 761/48 Baufläche (begrünt) im Ausmaß von 799 m² um den vereinbarten Kaufpreis von 2 Mio. S. Die im Kaufvertrag ermittelten Anteile entsprachen dem Verhältnis der Wohnfläche der geplanten Wohnungen zur Gesamtfläche laut Nutzwertgutachten vom 6. April 2001.

In Punkt III. "Kaufpreis" ist u.a. festgehalten, dass die Käufer den Schriftenverfasser mit der unverzüglichen Selbstbemessung der Grunderwerbsteuer beauftragten.

Der den Kaufvertrag verfassende Notar berechnete die Grunderwerbsteuer mit je 35.000,00 S.

Eine bei der Fa. WB GmbH durchgeführte Prüfung der Aufzeichnungen (Niederschrift über die Schlussbesprechung vom 22. Juli 2003) ergab, dass diese im Prüfungszeitraum diverse Bauprojekte – u.a. das Projekt "6164 DH F" – betrieben hatte. Bei den Projekten seien den Kunden Grundstücke angeboten worden, die diese jeweils vom Verkäufer direkt erworben hätten. Mit angeboten worden sei ein Haus der Fa. WB GmbH, wobei aber kein Kaufzwang bestanden habe. Nur in wenigen Fällen habe die Fa. WB GmbH selbst Grundstücke erworben. Die Fa. WB GmbH habe das Projekt F auch inseriert (Oz 21 des Arbeitsbogens zu AB 1).

Bereits mit Bescheid vom 26. Juni 1995 hatte der B als Antragsteller und Grundeigentümer eine Bauplatzbewilligung u.a. auch für das Grundstück 761/48 im Ausmaß von 799 m² erhalten.

Auf dem von der Fa. WB GmbH am 9. April 2001 gestellten Antrag auf Erteilung der Baubewilligung scheinen als Bauwerber, Planverfasser und Bauführer die Fa. WB GmbH und als Grundeigentümerin JZ auf.

Mit Bescheid vom 26. Juni 2001 wurde dem Antrag der Fa. WB GmbH vom 9. April 2001 Folge gegeben und die Baubewilligung für den Neubau von zwei Einfamilienhäusern erteilt. Der Bescheid erging an die Fa. WB GmbH als Bauwerber und zur Kenntnisnahme an JZ, das Finanzamt L und die KommunalService GmbH in L, nicht jedoch an die Bw und Ing. RE.

Ein beim Magistrat der Stadt L, Bauamt, eingereicherter Änderungsplan betrifft lediglich Änderungen für den westlichen Stiegenaufgang. Dieser Plan wurde am 24. Jänner 2002 bei der Baubehörde eingereicht und nennt als Bauwerber, Bauführer und Planverfasser wiederum die Fa. WB GmbH, während als Grundeigentümer der B und daneben auch die Bw und Ing. RE aufscheinen.

Eine im Arbeitsbogen des Prüfers abgeheftete Leistungsbeschreibung für das Projekt F vom 26. Jänner 2001 bietet vor Baubeginn folgende Leistungen an:

"Erstellung des Einreichplanes und Bauansuchens

Erstellung eines exakten Bauplanes M 1:50

Übergabe eines Bauzeitplanes zur Koordination nachfolgender Professionisten

Sämtliche von uns zu erbringenden Leistungen werden von uns koordiniert und überprüft."

Ein Nutzwertgutachten vom 6. April 2001 ergab für das Haus 1 einen Nutzwert von 307 und für das Haus 2 einen Nutzwert von 303.

Der im Bemessungsakt befindlichen Auftragsbestätigung der Fa. WB GmbH an die Bw und Ing. RE vom 22. Mai 2001 ist zu entnehmen, dass diese für die Errichtung des Einfamilienwohnhausneubaus mit Doppelgarage laut beiliegendem Plan und ebenfalls beiliegender Leistungsbeschreibung vom 22. Mai 2001 einen Pauschalpreis inkl. MwSt. von

2.280.000,00 S zu entrichten hatten. Die im Angebot als Wahlpositionen ausgewiesenen Positionen (Baustufe III) seien in dieser Pauschalsumme nicht enthalten. Der vereinbarte Pauschalpreis sei ein Festpreis bis zur Fertigstellung. In Punkt V. "Zahlung" wurden Teilzahlungen nach Baufortschritt festgelegt.

Mit Ergänzungsersuchen vom 11. März 2003 teilte das Finanzamt der Bw und Ing. RE mit, im Zuge einer Prüfung bei der Fa. WB GmbH festgestellt zu haben, dass jene im Zusammenhang mit dem Liegenschaftserwerb auch ein Haus erworben hätten. Beabsichtigt sei daher, von diesen Kosten Grunderwerbsteuer vorzuschreiben.

In einer Stellungnahme gaben die Bw und Ing. RE im Wesentlichen an, sich bereits im Jahr 2000 Gedanken über die Errichtung eines Einfamilienhauses gemacht und im Raum L nach einem Grundstück gesucht zu haben. Bei der Baumesse im November 2000 hätten sie die Fa. WB GmbH kennen gelernt und sich nach mehreren Gesprächen dazu entschlossen, ihr Haus von diesem Unternehmen errichten zu lassen. Sie hätten bereits Anfang 2001, somit zu einem Zeitpunkt, als sie zwar bereits Baugründe besichtigt, aber noch keinen erworben hätten, mit der Planung des Hauses begonnen. Auf den Baugrund EZ 1647 seien sie bei Besichtigung der Reihenhausanlage in der P zufällig gestoßen. Ein Passant habe die Frage, ob das Grundstück EZ 1647 zum Verkauf anstehe, bejaht und sogar den Namen der Eigentümerin nennen können. Nach Einsicht in das Grundbuch sei eine Kontaktaufnahme mit dieser erfolgt und das Grundstück direkt von ihr erworben worden. Obwohl über den Grundstückskauf rasch Einigung erzielt worden sei, habe sich der Vertragsabschluss dennoch verzögert. Nach gemeinsamer Fertigstellung des Bauplans habe die Fa. WB GmbH vorgeschlagen, um Baugenehmigung anzusuchen, da das so üblich sei und die Behörde ihren Antrag auf Grund ihres Bekanntheitsgrades rasch behandeln werde. Am 9. April 2001 sei das Ansuchen eingereicht worden. Das Bemühen um Abschluss des Kaufvertrages sei am 11. Mai 2001 erfolgreich gewesen. Der Grundstückserwerb sei völlig unabhängig vom Auftrag zur Errichtung des Hauses erfolgt, sodass zwei völlig eigenständige Rechtsgeschäfte vorlägen. Die Fa. WB GmbH sei nie Eigentümerin des Grundstücks gewesen und habe auch keine Option darauf gehabt. Es bestehe daher kein Grund, die Hauserrichtungskosten in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen.

Mit dem nunmehr angefochtenen Bescheid vom 26. September 2003 setzte das Finanzamt die Grunderwerbsteuer mit 5.447,27 €, das sind 3,5 % der Bemessungsgrundlage von 155.936,29 €, fest. Auf Grund der Selbstberechnung sei bereits ein Betrag von 2.543,55 € (entspricht 35.000,00 S) entrichtet worden, sodass eine Nachforderung von 2.903,72 € verbleibe. Die Bemessungsgrundlage ermittelte das Finanzamt aus der Hälfte der Grundstückskosten und der Hälfte der Gebäudeerrichtungskosten laut Schlussrechnung vom 31. Mai 2002.

Die Festsetzung sei wegen der unrichtigen Selbstberechnung der Grunderwerbsteuer erforderlich gewesen. Die Bw habe mit Kaufvertrag vom 11. Mai 2001 Miteigentumsanteile an der Liegenschaft EZ 1647 KG W erworben. Mit Auftrag vom 22. Mai 2001 sei die Fa. WB GmbH mit der Errichtung eines Hauses beauftragt worden. Beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden solle, könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung des Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, wofür von vornherein die Fassung eines gemeinsamen, darauf abzielenden Beschlusses erforderlich sei. Die Bauherreneigenschaft sei nur dann gegeben, wenn sämtliche Miteigentümer gemeinsam tätig und das Risiko tragen würden. Aus den angeführten Gründen sei die Bauherreneigenschaft nicht gegeben. Der Erwerberwille sei auf den Erwerb der Liegenschaft und ein darauf zu errichtendes Haus gerichtet gewesen, weshalb die Grunderwerbsteuer von den Grund- und Baukosten zu entrichten sei. Die Bemessungsgrundlage ergebe sich aus dem halben Kaufpreis laut Kaufvertrag von 11. Mai 2001 und den halben Kosten für das Haus.

Die Bw erhob gegen diesen Bescheid fristgerecht Berufung und führte zur Begründung aus, dass die Grunderwerbsteuer nur vom Grundstückskaufpreis zu entrichten sei. Ab dem Jahr 2000 habe sie sich im Raum L nach Grundstücken umgesehen, um ein Einfamilienhaus zu errichten. Auf einer Baumesse im November 2000 habe sie die Fa. WB GmbH kennen gelernt. Nach mehreren Gesprächen habe sie gewusst, dass sie ihr Haus eventuell von der Fa. WB GmbH errichten lassen werde. Sie habe daher bereits Anfang 2001 mit der Planung eines Hauses begonnen, somit zu einem Zeitpunkt, als sie zwar bereits mehrere Baugründe besichtigt, aber noch keinen erworben habe. Auf den Baugrund EZ 1647 KG W sei sie zufällig gestoßen, als sie sich für eine Reihenhausanlage in der P interessiert habe. Einen Passanten, Herrn H, der in der P 16 gewohnt habe, habe sie gefragt, ob das Grundstück zum Verkauf anstehe. Er habe dies bejaht und ihr sogar den Namen der Eigentümerin nennen können. Nach Einsicht in das Grundbuch habe sie Kontakt mit Frau JZ aufgenommen und das Grundstück direkt von ihr erworben. Obwohl über den Grundstückskauf rasch Einigung erzielt worden sei, habe sich der Vertragsabschluss auf Grund des gesundheitlichen Zustandes der Besitzerin verzögert. So habe sie den Notartermin dreimal nicht eingehalten. Die Bw sei aber auf Grund ihrer Mietsituation (gekündigtes Mietverhältnis, Erwartung eines Kindes) unter Zeitdruck gestanden und habe die Fa. WB GmbH gedrängt, so rasch als möglich zu handeln. Nach Fertigstellung des Bauplanes nach den Wünschen der Bw habe ihr die Fa. WB GmbH vorgeschlagen, um Baugenehmigung anzusuchen, weil der Grundstückskauf mit großer Wahrscheinlichkeit zu Stande komme und dies eine übliche Vorgangsweise sei. Der Antrag werde außerdem auf Grund der Bekanntheit der Fa. WB GmbH von der Behörde rasch behandelt. Die Bw sei mit dieser Vorgangsweise einverstanden gewesen, da bei einem

eventuellen Nichtzustandekommen des Grundkaufvertrages ihr ihrer Ansicht nach keine Nachteile erwachsen wären. Der Antrag auf Baugenehmigung sei daher bereits am 9. April 2001 eingereicht worden. Am 11. Mai 2001 sei endlich auch der Vertragsabschluss das Grundstück betreffend gelungen. Der Kaufvertrag sei über je 307/1220 Anteile für die Bw sowie ihren Gatten, Ing. RE, abgeschlossen worden. Wer die restlichen Grundstücksanteile erwerben würde, habe für die Bw keine Rolle gespielt, da eine Bebauung auf ihrem Anteil unabhängig vom anliegenden Objekt möglich gewesen sei. Der Bebauungsplan habe nur vorgesehen, dass die zu errichtenden Objekte eine gemeinsame Außenmauer haben müssten. Lediglich auf Grund der Grundstücksgröße seien die 614/1220 Anteile nicht als eigene Bauparzelle ausgewiesen worden. Das anliegende Objekt sei dann auch zeitlich völlig getrennt vom Objekt der Bw errichtet worden. Der Grundstückserwerb sei gänzlich unabhängig vom Auftrag betreffend die Errichtung des Hauses erfolgt. Die Fa. WB GmbH sei nie Eigentümerin des betreffenden Grundstücks gewesen und habe auch nie eine Option darauf gehabt. Die Errichtung des Objektes hätte mit jeder anderen Baufirma erfolgen können.

Für den Fall der Berufungserledigung durch einen Berufungssenat werde gemäß § 284 Abs. 1 BAO die Durchführung einer mündlichen Verhandlung beantragt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 14. Juni 2004 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Die Bw habe mit Kaufvertrag vom 11. Mai 2001 307/1220 Anteile an der Parzelle 761/48 der EZ 1647 KG W erworben. Mit Bescheid vom 26. Juni 2001 sei der Fa. WB GmbH die Baubewilligung für das Bauvorhaben Neubau von zwei Einfamilienhäusern mit Doppel- und Einzelgarage auf dem o.a. Grundstück erteilt worden. Bei Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden solle, könne zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung eines Wohnhauses nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden, da nur die Gesamtheit aller Eigentümer rechtlich über das ihnen gemeinsame Grundstück kraft ihres Willensentschlusses verfügen könne. Somit könne nur eine Willenseinigung zwischen den Miteigentümern zur gemeinsamen Errichtung unter gemeinsamer Tragung des gesamten Risikos die Bauherreneigenschaft begründen. Die Fassung eines gemeinsam darauf abzielenden Beschlusses sei erforderlich. Das Vorliegen eines solchen Beschlusses sei aber nicht behauptet worden. Da der Erwerbsvorgang auf einen Grundstücksanteil mit einem zu errichtenden Gebäude gerichtet gewesen sei, seien die Baukosten des Hauses in die Bemessungsgrundlage mit einzubeziehen gewesen.

Mit Eingabe vom 16. Juni 2004 stellte die Bw fristgerecht den Antrag auf Entscheidung über ihre Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Zusätzlich zur Berufungsbegründung sei anzuführen:

1. Die in der Berufungsvorentscheidung wiedergegebene Rechtsmeinung der Abgabenbehörde sei weder durch gesetzliche Bestimmungen begründet noch gedeckt;
2. die Bw habe für ihren Grundanteil den Auftrag an die Baufirma erteilt;
3. die Bw habe auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss genommen;
4. die Bw habe das Baurisiko für ihr Haus getragen, das heißt, sie sei den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet gewesen;
5. die Bw habe das finanzielle Risiko getragen;
6. die Bw habe das Haus geplant und gestaltet;
7. nach Verneinung der Bauherreneigenschaft habe die Abgabenbehörde keinen Bauherren nennen können. Eine Baustelle ohne Bauherr sei jedoch kaum möglich.
8. Sollte der Bw dennoch die Bauherreneigenschaft abgesprochen werden, da sie nur 307/1220 Anteile, zusammen mit ihrem Gatten 614/1220 Anteile, erworben habe, so könne dennoch keine Grunderwerbsteuer anfallen, da kein Erwerbsvorgang der Bw für ihr eigenes Haus von der Grundstücksgemeinschaft vorliege.

Die Berufung wurde dem Unabhängigen Finanzsenat am 30. Mai 2005 zur Entscheidung vorgelegt.

Die Referentin richtete ein schriftliches Auskunftersuchen an die Fa. WB GmbH, welches diese unbeantwortet ließ. Ein Vertreter der Fa. WB GmbH teilte auf telefonische Anfrage aber mit, dass zum Zeitpunkt des Betreibens des Projektes F ein namentlich genannter Mitarbeiter der Fa. WB GmbH zuständig gewesen sei, der sich jedoch in der Zwischenzeit selbstständig gemacht habe. Ob dieser die Unterlagen für das Projekt F mitgenommen habe oder diese sonst in Verlust geraten seien, wisse er nicht. Ihm lägen zu diesem Projekt keine Unterlagen mehr vor. In Erinnerung sei ihm, dass es einen Optionsvertrag gegeben habe. Das Grundstück habe aber die Eigentümerin direkt verkauft. Das Projekt habe die Fa. WB GmbH geplant, und diese habe das Projekt auch durch Prospekte und Inserate beworben. Das passende Grundstück sei zu diesem Zeitpunkt bereits ausgewählt gewesen, weshalb das Projekt als "Doppelwohnanlage F" beworben worden sei. Bei der baulichen Gestaltung der Wohnanlage seien die Bauvorschriften einzuhalten gewesen; bei der Raumaufteilung und der Außengestaltung seien die Bauwerber aber weitgehend frei gewesen. Die Errichtung habe ausschließlich durch die Fa. WB GmbH erfolgen können. Der Rohbau sei zu einem Fixpreis angeboten worden, weshalb die Fa. WB GmbH insoweit das Kostenrisiko zu tragen gehabt habe.

Mit Ergänzungsersuchen vom 12. Juli 2007 forderte die Referentin die Bw auf, zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

- 1) Sie werden gebeten, den in der beiliegenden Auftragsbestätigung vom 22. Mai 2001 erwähnten Auftrag sowie die Leistungsbeschreibung bzw. ein Prospekt zur Einsichtnahme vorzulegen.*
- 2) Dieser Auftragsbestätigung zufolge wurde ein Pauschalfixpreis von 2.280.000,00 S vereinbart. Wie ist in diesem Zusammenhang Ihr Vorbringen zu verstehen, Sie hätten das finanzielle Risiko zu tragen gehabt? Wurde dieser Pauschalfixpreis für die Rohbauerrichtung festgelegt?*
- 3) Sie werden ferner gebeten, das zwischen Ihnen und der Fa. WB GmbH geschlossene Kaufanbot zur Einsichtnahme vorzulegen. Falls zwischen Ihnen und der Fa. WB GmbH weitere Verträge abgeschlossen worden sind, mögen auch diese (in Kopie) übermittelt werden.*
- 4) Laut telefonischer Rückfrage bei der Fa. WB GmbH wurde die Wohnhausanlage F durch Prospekte und Inserate und unter Angabe des für die Bebauung bereits ausgesuchten Grundstückes beworben. Welches Grundstück genau wurde seitens der Fa. WB GmbH namhaft gemacht? Falls die Fa. WB GmbH nicht das Grundstück EZ 1647 KG W nannte – aus welchen Gründen wurde das von der Fa. WB GmbH vorgeschlagene Grundstück nicht ausgewählt?*
- 5) Laut Aktenlage datiert der Antrag auf Erteilung der Baubewilligung vom 9. April 2001. Als Planverfasser und Bauwerber ist die Fa. WB GmbH ausgewiesen. Ein Vertreter der Fa. WB GmbH gab telefonisch an, dass diese das Projekt geplant habe. In Ihrer Berufung brachten Sie dagegen vor, das Projekt sei nach Ihren Vorstellungen geplant worden. Unterlagen, die Ihre Planung dokumentieren, mögen daher zur Einsicht vorgelegt werden. Sofern Sie lediglich Änderungen zur bereits vorliegenden Planung der Fa. WB GmbH wünschten, beschreiben Sie unter Vorlage einer Bauplankopie detailliert, welche Planungsänderungen Sie veranlasst haben. Sollten Sie die Fa. WB GmbH mit der Planung beauftragt haben, möge die entsprechende Auftragserteilung übermittelt werden. Inwiefern nahmen Sie sonst, wie im Vorlageantrag vorgebracht, auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss?*
- 6) Ein Vertreter der Fa. WB GmbH teilte telefonisch mit, dass die Gebäudeerrichtung nur durch die Fa. WB GmbH erfolgen konnte. Laut Ihren Angaben wäre die Errichtung des Wohnobjektes aber durch jede beliebige Baufirma möglich gewesen. Wurden weitere Baufirmen kontaktiert? Falls ja, mögen – unter Angabe der genauen Firmenbezeichnung und Anschrift – diese Baufirmen benannt werden. Aus welchen Gründen beauftragten Sie die Fa. WB GmbH – und nicht eine andere Baufirma – mit der Errichtung?*
- 7) Wer beauftragte die bauausführenden Unternehmen und schloss mit diesen Verträge? Waren Sie berechtigt, von diesen Unternehmen Rechnungslegung zu verlangen? Falls Sie diese Unternehmen auswählten, mit diesen Verträge schlossen und diese Ihnen Rechnung legten, mögen die entsprechenden Rechnungen/Verträge/sonstigen Unterlagen vorgelegt werden.*
- 8) Ein Nutzwertgutachten zur Begründung von Wohnungseigentum betreffend die Liegenschaft EZ 1647, Grundbuch W, Grundstücksnummer 761/48, datiert vom 6. April 2001. Nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes kann beim Erwerb von Miteigentumsanteilen an einer Liegenschaft, mit denen das Wohnungseigentum verbunden werden soll, zur Erreichung der Bauherreneigenschaft der Auftrag zur Errichtung einer Wohnhausanlage nur von der Eigentümergemeinschaft erteilt werden. Kam es gegenständlich zur Konstituierung einer "Errichtergemeinschaft"? Falls ja, mögen der entsprechende Beschluss, der Wohnungseigentumsvertrag, der von der Eigentümergemeinschaft erteilte Auftrag sowie sämtliche durch die Eigentümergemeinschaft getragenen Beschlüsse in Kopie eingereicht werden.*

9) Aus der Aktenlage ergibt sich, dass – im Gegensatz zu Ihrem Vorbringen – die Fa. WB GmbH Optionsnehmer der Liegenschaft 761/48 im Gesamtausmaß von 799 m² gewesen ist. Um Stellungnahme wird gebeten.

10) Sie werden gebeten, bekannt zu geben, ob Hr. AF nach wie vor zur steuerlichen Vertretung bevollmächtigt ist und ob diesem auch Zustellvollmacht erteilt worden ist.

Die (neue) steuerliche Vertretung der Bw teilte dazu mit Schreiben vom 31. Juli 2007

Folgendes mit:

Zu Frage 1: Die Auftragsbestätigung und Leistungsbeschreibung lägen bei.

Zu Frage 2: Der Pauschalfixpreis sei für die Ausbaustufe 1 laut beiliegender Leistungsbeschreibung vereinbart worden. Das finanzielle Risiko der Fertigstellung habe die Bw getragen.

Zu Frage 3: Der Auftrag – Bau eines Hauses – sei mit der Fa. WB GmbH mündlich besprochen und anschließend mit Auftragsbestätigung vom 22. Mai 2001 schriftlich fixiert worden. Weitere schriftliche Verträge seien nicht geschlossen worden.

Zu Frage 4: Derartige Prospekte und Inserate seien der Bw nicht bekannt. Das Grundstück sei, wie bereits mehrfach erwähnt, ohne Mithilfe der Fa. WB GmbH gekauft worden. Sollte es diese Bewerbung tatsächlich geben, werde um Übersendung der Unterlagen ersucht.

Ansonsten sei die Frage 4) unklar, da kein Grundstück durch die Fa. WB GmbH namhaft gemacht worden sei, weder das Grundstück EZ 1647, noch ein anderes. Die Fa. WB GmbH sei als Baumeister mit der Errichtung eines Hauses beauftragt worden.

Zu Frage 5: Zum Ablauf sei auf die Berufung vom 3. Oktober 2003 zu verweisen. Auf dem Polierplan – laut Beilage – sei Herr Ing. RE als Bauherr vermerkt. Auf dem Änderungsplan würden die Bw und Herr Ing. RE als Grundeigentümer aufscheinen. Faktum sei, dass die Bw und Herr Ing. RE Bauherren für die Errichtung ihres Eigenheimes gewesen seien. Die Bw habe ebenfalls versucht, mit den damals beteiligten Personen der Fa. WB GmbH Kontakt aufzunehmen, doch seien diese nicht mehr bei der Fa. WB GmbH beschäftigt. Da sich niemand zuständig gefühlt habe, habe keine telefonische Auskunft zu diesem Projekt erteilt werden können. Auf die Planung sei dadurch Einfluss genommen worden, dass jeder Haustyp der Fa. WB GmbH errichtet hätte werden können. Der Haustyp sei ausgewählt und in Auftrag gegeben worden. Das grobe Konzept des Hauses sei "von der Stange" gekommen, die Detailplanung sei durch die Bw erfolgt, wie dies auch bei anderen Fertighäusern bzw. Baumeisterhäusern üblich sei.

Zu Frage 6: Die telefonische Auskunft der Fa. WB GmbH irre. Da die Bw das Grundstück gekauft habe, habe sie jeder Baufirma den Auftrag zur Errichtung eines Hauses erteilen können. Nach Auftragserteilung am 22. Mai 2001 habe das Haus bis zur Ausbaustufe 1 tatsächlich nur noch durch die Fa. WB GmbH errichtet werden können. Vermutlich sei die

Frage durch den Mitarbeiter der Fa. WB GmbH so verstanden und deshalb bejaht worden. Im Zeitraum 2000 bis 2001 seien auch andere Baufirmen und Fertigteilhaushersteller kontaktiert worden. Nachdem mit diesen aber keine Verträge zustande gekommen seien, gebe es keine Unterlagen.

Zu Frage 7: Mit der Errichtung laut beiliegender Leistungsbeschreibung sei die Fa. WB GmbH beauftragt worden, für alle anderen Arbeiten habe die Bw andere Firmen beauftragt bzw. seien Arbeiten durch Eigenleistungen erbracht worden. Unterlagen dazu könnten nicht mehr vorgelegt werden.

Zu Frage 8: Nachdem der Termin von Frau JZ mehrfach verschoben worden sei, sei es am 11. Mai 2001 endlich zur Kaufvertragsunterzeichnung gekommen. Entgegen dem Vertragsentwurf von Dr. HS sei die Familie E im tatsächlichen Kaufvertrag nicht mehr angeführt gewesen. Diese sei auch bei der Vertragsunterzeichnung am 11. Mai 2001 nicht anwesend gewesen. Da für die Bw die Aufteilung des Grundes aber klar gewesen sei, habe sie den Kaufvertrag unterzeichnet. Laut Notar Dr. HS sei das Grundstück lastenfrei gewesen. Ein Optionsvertrag mit der Fa. WB GmbH sei nicht erwähnt worden.

Zu Frage 9: Ein Optionsvertrag sei der Bw nicht bekannt. Sollte dieser vorhanden sein, werde um Übersendung ersucht.

Zu Frage 10: Die Bw habe der Fa. Europa Treuhand Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft mbH auch Zustellvollmacht erteilt.

In der am 2. Oktober 2007 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung bekräftigten die Bw, ihr Ehegatte und deren steuerliche Vertretung im Wesentlichen, auf das gegenständliche Grundstück zufällig gestoßen zu sein. Die Ehegatten hätten ein Grundstück gesucht und jemanden, der darauf für sie ein Haus errichte. An sich sei der Grundkaufvertragsabschluss schon für Jänner 2001 fixiert gewesen, doch sei der Notartermin aus in der Person der Verkäuferin gelegenen Gründen mehrfach verschoben worden. Tatsächlich sei aus dem Katalog der Fa. WB GmbH ein Gebäude ausgesucht worden, das den Wünschen der Ehegatten entsprochen habe, und danach sei versucht worden, dieses Haus an das von den Ehegatten ausgesuchte Grundstück zu adaptieren.

Das Gebäude der Bw und ihres Ehegatten weise keine gemeinsame Außenmauer mit dem benachbarten Gebäude auf; dies wäre wegen der zeitlich verzögerten Errichtung des anderen Gebäudes auch gar nicht möglich gewesen. Einer Grundstücksteilung habe der Magistrat nicht zugestimmt, sodass die beiden Häuser wegen der Größe des Grundstücks sehr nahe zueinander stehend erbaut hätten werden müssen.

Nach Ergehen des Beschlusses auf Vertagung der mündlichen Verhandlung zwecks Befragung des vertragsverfassenden Notars Dr. HS zu den für den Kaufvertragsabschluss anberaumten Terminen vernahm die Referentin Dr. HS schriftlich als Zeugen zu den vorgebrachten Terminverschiebungen.

Dieser gab dazu an, dass für den Kaufvertrag als erster Termin der 26. April vorgesehen gewesen sei. Er glaube, dass dieser Termin über telefonischen Wunsch von Frau JZ auf den 9. Mai verschoben worden sei. Er glaube, wiederum wegen Frau JZ sei der Kaufvertrag endgültig erst am 11. Mai unterfertigt worden.

Vorgelegt wurden dazu auf dem Kaufvertragsentwurf angebrachte handschriftliche Notizen sowie ein Telefax von Frau JZ vom 3. Mai 2001, mit welchem sie den Termin 9. Mai 2001 bestätigte.

Die ebenfalls schriftlich als Zeugin befragte Grundstücksverkäuferin Frau JZ teilte mit, sich nicht mehr an Einzelheiten erinnern zu können. Auch die schriftlichen Unterlagen den Grundstücksverkauf betreffend habe sie wohl bereits entsorgt, weil diese nicht mehr auffindbar seien.

Der Geschäftsführer der Fa. WB GmbH wurde ebenfalls ersucht, als Zeuge schriftlich zu nachfolgenden Fragen Stellung zu nehmen:

1) Wodurch, wann und wie kam die Kontaktaufnahme zwischen der Fa. WB GmbH und Frau JZ betreffend die Bebauung des o.a. Grundstückes zu Stande?

2) Bestand zwischen der Fa. WB GmbH und Frau JZ eine (mündliche oder schriftliche) Optionsvereinbarung das angeführte Grundstück betreffend? Eine derartige Vereinbarung ist durch den ersten Satz des beiliegenden Kaufanbotes indiziert.

3) Gab es anderweitige Vereinbarungen bzw. Absprachen, die eine Bebauung des genannten Grundstückes durch die Fa. WB vorsahen? Um Vorlage entsprechender schriftlicher Vereinbarungen wird ersucht.

4) Hatte die Fa. WB zumindest die Möglichkeit, Frau JZ Kaufinteressenten vorzuschlagen?

5) Der Einreichplan vom 3. April 2001 für den Neubau von zwei Einfamilienhäusern auf dem angeführten Grundstück wurde von der Fa. WB als Bauwerber und von Frau JZ als Grundstückseigentümerin unterschrieben.

Ab welchem Zeitpunkt war geplant, dass die Fa. WB das genannte Grundstück der Frau JZ bebauen werde? Das Schriftstück, in welchem die der Fa. WB eingeräumte Berechtigung durch Frau JZ zur Bebauung der genannten Liegenschaft ersichtlich ist, möge zur Einsichtnahme vorgelegt werden.

6) In welchem Zeitraum plante die Fa. WB die im Einreichplan vom 3. April 2001 genannten zwei Einfamilienhäuser (Projekt F)? Wann war diese Planung im Wesentlichen abgeschlossen? Der Planungsverlauf möge chronologisch dargestellt werden.

7) Standen beim Projekt mehrere Varianten (Haustypen) zur Auswahl?

8) Stand während der Planungsphase bereits fest, dass die Realisierung des Projektes auf dem angeführten Grundstück der Frau JZ erfolgen würde? Falls nein – wann wählte die Fa. WB das betreffende Grundstück für die Bebauung aus?

9) Wurde das Projekt F durch die Fa. WB inseriert oder sonst beworben? Erfolgte eine allfällige Bewerbung bereits unter Angabe eines zur Bebauung geeigneten Grundstückes? Wurde potenziellen Interessenten das Grundstück von Frau JZ genannt?

10) Plante die Fa. WB auch Wohnprojekte, ohne den Kunden bei Bedarf geeignete Grundstücke zur Verfügung zu stellen?

11) Laut Angaben von Frau Dr. EC/Herrn Ing. RE traten diese erstmals im November 2000 anlässlich einer Baumesse mit der Fa. WB in Kontakt.

Unterbreitete die Fa. WB den beiden Kaufinteressenten gleichzeitig mit dem Angebot, ein Gebäude zu errichten, den Vorschlag, dieses auf dem Grundstück der Frau JZ zu errichten?

12) Kam eine Kontaktaufnahme zwischen Frau Dr. EC/Herrn Ing. RE und Frau JZ über Vermittlung bzw. Vorschlag der Fa. WB zu Stande?

13) Wäre es Frau Dr. EC/Herrn Ing. RE möglich gewesen, das von der Fa. WB geplante Gebäude auch auf einem anderen Grundstück errichten zu lassen?

14) Errichtete die Fa. WB das Gebäude für Frau Dr. EC/Herrn Ing. RE selbst oder beauftragte sie (teilweise) andere Bauunternehmen mit der Errichtung?

15) Wann erstellte die Fa. WB für Frau Dr. EC/Herrn Ing. RE ein Kaufanbot? Entsprechende Unterlagen mögen vorgelegt werden.

Um Vorlage sämtlicher Vereinbarungen sowohl mit Frau JZ als auch mit Frau Dr. EC/Herrn Ing. RE wird ersucht.

Nach mehrfachen Urgenzen teilte ein Vertreter der Fa. WB mit Telefax vom 19. Dezember 2007 Folgendes mit:

1. Immobilien A hatte mit Frau JZ eine Kooperation betreffend das Grundstück am F. Unser Ansprechpartner war nur die Fa. Immobilien A.
2. Zwischen Frau JZ und der Fa. WB gab es keine Vereinbarung, sondern nur zwischen der Fa. WB und Immobilien A. Inwieweit die Fa. Immobilien A Verträge mit Frau JZ hatte, ist uns nicht bekannt.
3. Wir hatten durch die Zusage von Immobilien A ein exklusives Baurecht auf dem betreffenden Grundstück.
4. Unsere Aufgabe war, Kaufinteressenten zu finden und diesen ein Haus auf diesem Grundstück zu verkaufen.
5. Siehe Punkt 3. Es gab eine Zusage von Immobilien A, dass wir das exklusive Baurecht haben. Wir haben dann ein Projekt auf diesem Grundstück entwickelt und sind damit in den Verkauf gegangen.
6. Im Dezember 2000 wurde erstmals ein Projekt entworfen; diese Entwurfsplanung war im Jänner 2001 abgeschlossen.
7. So, wie wir geplant haben (Haustyp), wurde im Wesentlichen auch gebaut.
8. Generell wird ein Grundstück gesucht oder uns auch – wie in diesem Fall – angeboten. Wir planen ein Projekt und gehen dann in den Verkauf.

9. Das Projekt F wurde beworben und inseriert.
10. Eine Planung ohne Grundstück gibt es nicht.
11. Dieser Punkt kann nur seitens des damaligen Projektverkäufers und der Familie EC/RE beantwortet werden.
12. Wir haben nichts vermittelt; inwieweit eine Vermittlung stattgefunden hat, wäre mit Immobilien A abzuklären.
13. Natürlich wäre es möglich gewesen, dieses Haus – wenn die Grundbedingungen und die baurechtlichen Gegebenheiten gegeben wären – auf einem anderen Grundstück zu errichten.
14. Das Gebäude wurde von uns errichtet. Teilweise haben wir einzelne Gewerke an Subunternehmen vergeben.
15. Ich habe ein Angebot vom 22. Jänner 2001 gefunden. Die Details aus dem Verkaufsprozess sind aber nur dem damaligen Projektverkäufer und der Familie EC/RE bekannt.

Mit Schreiben vom 27. Dezember 2007 wurden der Bw die Zeugenaussagen zur Stellungnahme übermittelt.

Im Zuge einer persönlichen Vorsprache der Bw am 21. Februar 2008 wurde die Sach- und Rechtslage erörtert und der Antrag auf Durchführung der (vertagten) mündlichen Verhandlung schriftlich zurückgenommen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 1 Abs. 1 Z. 1 GrEStG 1987 unterliegen der Grunderwerbsteuer Kaufverträge, soweit sie sich auf inländische Grundstücke beziehen.

Die Steuer ist gemäß § 4 Abs. 1 GrEStG vom Wert der Gegenleistung zu berechnen.

Nach § 5 Abs. 1 Z. 1 GrEStG ist die Gegenleistung bei einem Kauf der Kaufpreis einschließlich der vom Käufer übernommenen sonstigen Leistungen und der dem Verkäufer vorbehaltenen Nutzungen.

Gegenleistung ist nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch alles, was der Erwerber über den Kaufpreis hinaus für das unbebaute Grundstück aufwenden muss. Besteht zwischen dem Grundstückskaufvertrag und weiteren, die zukünftige Bebauung des Grundstückes betreffenden Verträgen mit Dritten ein sachlicher Zusammenhang, so ist maßgeblicher Gegenstand des Erwerbsvorganges für die grunderwerbsteuerrechtliche Beurteilung das Grundstück in bebaute Zustand. Zur grunderwerbsteuerlichen Gegenleistung (Bemessungsgrundlage) gehören in diesen Fällen alle Leistungen des

Erwerbers, die dieser an den Grundstücksveräußerer und an Dritte gewährt, um das Eigentum an dem Grundstück in seinem zukünftigen bebauten Zustand zu erwerben. Gegenstand eines der Grunderwerbsteuer unterliegenden Kaufvertrages kann demnach auch eine künftige Sache sein.

Leistungen an Dritte sind insbesondere solche, die an einen vom Veräußerer verschiedenen Errichter des Gebäudes auf dem Grundstück erbracht werden.

Für die abgabenrechtliche Beurteilung eines Erwerbsvorganges ist der Zustand eines Grundstückes maßgebend, in dem dieses erworben werden soll. Das muss nicht notwendig der im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses gegebene Zustand sein.

Ist der Grundstückserwerber - bezogen auf den maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsabschlusses - daher auf Grund einer konkreten und bis (annähernd) zur Baureife gediehenen Vorplanung an ein bestimmtes, durch die Planung des Verkäufers oder eines mit diesem zusammen arbeitenden Organisators vorgegebenes Gebäude gebunden, so ist ein Kauf mit - herzustellendem - Gebäude anzunehmen, selbst wenn über dessen Herstellung gesonderte Verträge abgeschlossen werden. Dass das Vertragswerk in mehrere Urkunden und auf mehrere Vertragspartner des Erwerbers aufgespalten wurde, ist für die Beurteilung der Gegenleistung ohne Belang, weil nicht die äußere Form der Verträge maßgebend ist, sondern der wahre wirtschaftliche Gehalt. Nicht von entscheidender Bedeutung ist demnach auch, wenn die Vertragsurkunden aufeinander keinen Bezug nehmen. Die rechtliche Trennung von Kaufvertrag (Grundstück) und Werkvertrag (Errichtung des Gebäudes) ist somit kein geeignetes Mittel, die Grunderwerbsteuerpflicht zu vermeiden.

Wesentlich ist, ob der Erwerber bei objektiver Betrachtungsweise als einheitlichen Leistungsgegenstand das bebaute Grundstück erhält. Dies ist dann der Fall, wenn dem Grundstückserwerber auf Grund einer in bautechnischer und finanzieller Hinsicht konkreten Vorplanung ein bestimmtes Gebäude auf einem bestimmten Grundstück zu einem im Wesentlichen feststehenden Preis angeboten wird und er dieses Angebot als einheitliches annimmt. Die Hinnahme des von der Anbieterseite vorbereiteten einheitlichen Angebots durch den Erwerber indiziert einen objektiven engen sachlichen Zusammenhang zwischen dem Grundstückskaufvertrag und dem Vertrag über die Gebäudeerrichtung, unabhängig von der zeitlichen Abfolge der Vertragsabschlüsse und ohne dass es darauf ankommt, ob tatsächlich oder rechtlich auch eine andere als die planmäßige Gestaltung hätte vorgenommen werden können.

Ob ein Grundstückserwerber als Bauherr eines darauf zu errichtenden Gebäudes anzusehen ist, ist an Hand einer Mehrzahl von Kriterien zu beurteilen. Nach der ständigen Judikatur des

Verwaltungsgerichtshofes (so beispielsweise VwGH 8.10.1990, 89/15/0112) ist der Erwerber einer Liegenschaft nur dann als Bauherr anzusehen, wenn er

- 1) auf die bauliche Gestaltung des Hauses Einfluss nehmen kann,
- 2) das Baurisiko zu tragen hat, d.h. den bauausführenden Unternehmungen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet ist und
- 3) das finanzielle Risiko tragen muss.

Diese Voraussetzungen müssen kumulativ vorliegen (vgl. VwGH vom 29.1.1996, 95/16/0121).

Im vorliegenden Berufungsfall ist strittig, ob die Bw hinsichtlich des auf dem erworbenen Grundstück errichteten Wohnhauses als Bauherr anzusehen ist. Von der Lösung dieser Frage hängt ab, ob das für die Gebäudeerrichtung geleistete Entgelt in die Grunderwerbsteuerbemessungsgrundlage einzubeziehen ist.

Die Bw wies in der Berufung darauf hin, das Projekt nach ihren Vorstellungen geplant zu haben, schränkte dieses Vorbringen in Beantwortung des Ergänzungsvorhaltes aber insoweit ein, als jeder Haustyp der Fa. WB GmbH hätte errichtet werden können und sie lediglich die Detailplanungen vorgenommen habe. Eine dem Schreiben vom 31. Juli 2007 angeheftete Kopie eines Polierplans, der als Bauherr Ing. RE anführt, enthält nachfolgend dargestellte Änderungen:

4.10.2001: Fenster geändert; Seitenteil bei Haustür getauscht; Vordach Südseite durchgehend;

1.10.2001: Bedienung MR und Aufgehrichtung; Seitenteil bei Haustür; Rinne bei Garagenflachdach;

17.9.2001: Erdreich hinter Garage als Keller mitgenützt;

12.9.2001: Niveau bei Pool eingetragen;

3.9.2001: Zuleitungen geändert; PS statt Pumpschacht; Keller von GG abgerückt.

Die Fa. WB GmbH gab im Zuge der schriftlichen Zeugenbefragung an, dass das Projekt im Wesentlichen nach ihren Planvorgaben realisiert worden sei.

Bei der Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung des Hauses ist entscheidend, ob dem Abgabepflichtigen das Recht und die Möglichkeit der Einflussnahme auf die Gestaltung des Gesamtbauvorhabens oder das Recht zu wesentlichen Änderungen des Projektes zugestanden werden (vgl. Fellner, Gebühren und Verkehrsteuern, Band II, Grunderwerbsteuer, § 5 Rz 92 und die dort angeführte umfangreiche Judikatur). Die Möglichkeit zu geringfügigen Planänderungen, Änderungen in der Raumaufteilung bzw. in Einrichtung und Ausstattung ist nicht von Bedeutung. Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes sind auch das Versetzen von Zwischenwänden, der Ersatz eines Fensters durch eine Tür oder die Änderung der Fensterzahl nicht als wesentlich zu betrachten (VwGH 17.10.2001, 2001/16/0230, 0231).

In Anlehnung an die dargestellte Judikatur war die Einflussnahme auf die bauliche Gestaltung im oben beschriebenen Ausmaß nicht ausreichend, die Bauherreneigenschaft der Bw zu begründen.

Dem Bauherrn obliegt es nicht nur, das zu errichtende Haus zu planen und gestalten, sondern auch, der Baubehörde gegenüber als Bauwerber aufzutreten.

Im vorliegenden Fall stellte die Fa. WB GmbH noch vor dem Grundstückserwerb der Bw nicht nur einen Antrag auf Erteilung der Baubewilligung für den Bauort EZ 1647, Grundstücksnummer 761/48, sondern erstellte auch bereits am 3. April 2001 einen Bauplan für den Neubau von zwei Einfamilienwohnhäusern auf diesem Grundstück. Der Baubewilligungsbescheid erging demzufolge ebenfalls an die Fa. WB GmbH und wurde der Bw nicht einmal zur Kenntnisnahme zugestellt. Trat aber nicht die Bw gegenüber der Baubehörde als Bauwerber auf, so stellt dies ein gewichtiges Indiz gegen die Annahme der Bauherreneigenschaft der Bw dar. Erstellte zudem das Bauunternehmen bereits vor dem Grundstückserwerb durch die Bw einen Einreichplan und ersuchte um Baubewilligung für das gegenständliche Grundstück, ist unverständlich, inwieweit sie zum Zeitpunkt des späteren Grundstückserwerbs in der Bebauung noch frei gewesen sein will.

Der für die Entstehung der Steuerschuld gemäß § 8 Abs. 1 GrEStG maßgebliche steuerpflichtige Erwerbsvorgang wurde mit Abschluss des Kaufvertrages am 11. Mai 2001 gesetzt. Zu diesem Zeitpunkt lag aber bereits ein durch die Fa. WB GmbH fertig geplantes Bauprojekt für dieses Grundstück vor, für welches diese um Erteilung der Baubewilligung angesucht hatte. Damit war zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes die Bindung der Bw an eine bestimmte Gebäudeerrichtung auf eben diesem Grundstück gegeben, sodass diesfalls von einem zufälligen Zusammentreffen von Grundstückserwerb und Hauskauf nicht die Rede sein kann. Dass der Kaufwille der Bw nicht bereits am 11. Mai 2001 auf den Erwerb eines von der Fa. WB GmbH noch zu bebauenden Grundstücks gerichtet gewesen wäre, ist auf Grund der dargestellten Aktenlage nicht nachvollziehbar. Das Vorbringen der Bw, mit der Fa. WB GmbH bereits im November 2000 Kontakt aufgenommen und an der Planung teilgenommen zu haben, konnte ebenso wenig durch nachvollziehbare Planungsschritte, Schriftverkehr, Angebote, Vertragsentwürfe oder ähnliche schriftliche Unterlagen glaubhaft gemacht werden wie der Umstand, dass über den Grundkauf schon lange vor Abschluss des formellen Kaufvertrages und vor Kontaktaufnahme mit der Fa. WB GmbH Einigkeit mit der Verkäuferin erzielt worden sei.

Ebenso wenig schlüssig erscheint in diesem Zusammenhang der – im Übrigen der telefonischen Auskunft der Fa. WB GmbH widersprechende – Einwand der Bw, sie hätte zum Zeitpunkt des Grundstückserwerbes noch jedes beliebige Bauunternehmen mit der

Gebäudeerrichtung beauftragen können, hatte die Fa. WB GmbH zu diesem Zeitpunkt doch bereits bei der Baubehörde um Erteilung der Baubewilligung für ein von ihr geplantes Projekt auf dem gegenständlichen Grundstück angesucht und waren nicht nur dieses Baubewilligungsansuchen, sondern auch der mit 3. April 2001 datierte Bauplan von der Grundstückseigentümerin JZ mit unterzeichnet.

Das mit 6. April 2001 datierte Nutzwertgutachten wurde unter Zugrundelegung des Einreichplans und unter genauer Berechnung der jedem der beiden Einfamilienhäuser zuzurechnenden Flächen erstellt, sodass auch daraus vor Abschluss des Kaufvertrages erfolgte individuelle, auf das konkrete Grundstück abgestimmte Vorplanungen erkennbar sind.

Dass die Bw, wie mit Schreiben vom 31. Juli 2007 eingewendet, in den Jahren 2000 bis 2001 diverse Baufirmen kontaktierte, mag durchaus zutreffen; doch ändert dies nichts daran, dass die Bw zum maßgeblichen Zeitpunkt des Grundstückserwerbes auf Grund der dargestellten Vorplanung der Fa. WB GmbH dieses Gebäude zu erwerben beabsichtigte.

Maßgeblich für die steuerliche Beurteilung ist zudem das tatsächliche Geschehen und nicht ein hypothetischer Sachverhalt. Die bloße Möglichkeit, bei der Vertragsgestaltung anders vorzugehen, begründet daher noch keine Bauherreneigenschaft.

Während sowohl die Grundstücksverkäuferin JZ (vgl. das im Arbeitsbogen zu AB-Nr. 1 eingelebte Fax vom 18. Februar 2003) als auch die Bw eine zwischen ersterer und der Fa. WB GmbH getroffene Optionsvereinbarung in Abrede stellten, gab der Vertreter der Fa. WB GmbH im Zuge der telefonischen Beantwortung eines Auskunftersuchens der Referentin an, dass eine derartige Vereinbarung zwar vorhanden gewesen sei, diese ihm aber nicht mehr vorliege.

Im Rahmen der schriftlichen Zeugenaussage wurde diese Angabe allerdings dahin gehend präzisiert, dass nicht zwischen der Fa. WB und JZ eine Optionsvereinbarung getroffen worden sei, sondern die Fa. Immobilien A mit Frau JZ kooperiert habe und der Fa. WB durch die Fa. Immobilien A ein exklusives Baurecht auf diesem Grundstück eingeräumt worden sei. Aufgabe der Fa. WB sei es demnach gewesen, Kaufinteressenten für ein von der Fa. WB geplantes Haus auf eben diesem Grundstück zu finden.

Diese Angaben werden durch einen Vermerk des Prüfers im Arbeitsbogen gestützt, der auf einen Vertrag zwischen der Fa. WB und der Fa. ImmoTreuhand A verweist. Danach habe Herr A versucht, ein Projekt aufzustellen, sei dann aber an die Fa. WB herangetreten, die das Projekt auch inseriert habe.

Ein abgestimmtes Vorgehen bzw. – wenn auch nur indirektes, unter Zwischenschaltung der Fa. Immobilien A zu Stande gekommenes – Zusammenwirken zwischen der

Grundstücksverkäuferin und dem das Gebäude planenden und errichtenden Bauunternehmen ist daraus unzweifelhaft ableitbar. Darüber hinaus ist dieses Zusammenwirken nicht zuletzt aus der gemeinsamen Unterzeichnung des Bauplans und des Ansuchens um Baubewilligung erschießbar und liegt auch – wie von der Fa. WB bestätigt – auf der Hand, dass ein Unternehmen, das Fertighäuser anbietet, für die Bereitstellung von geeigneten Grundstücken – sofern dies dem Willen der Erwerber entspricht – Vorsorge treffen wird.

Schon die im Arbeitsbogen befindliche Leistungsbeschreibung vom 26. Jänner 2001 verweist durch die Bezeichnung "Projekt F" auf die Lage des Projektes. Auch der Auskunft erteilende Vertreter der Bauunternehmung begründete die Bezeichnung "Doppelwohnanlage F" nachvollziehbar damit, dass für die Bebauung eben bereits ein passendes Grundstück ausgewählt worden sei und eine Planung ohne Grundstück generell nicht erfolge.

Das Baurisiko trägt, wer den bauausführenden Unternehmen gegenüber unmittelbar berechtigt und verpflichtet wird. Werden Mängel am Bauwerk ausschließlich gegenüber dem Generalunternehmer, nicht aber gegenüber den bauausführenden Unternehmen gerügt, und hat der Erwerber keinen Anspruch auf Aufgliederung und Rechnungslegung, so kann daraus der Schluss gezogen werden, dass der Erwerber das Baurisiko nicht getragen hat.

Die Fa. WB GmbH gab an, das Gebäude selbst errichtet und teilweise Subunternehmer beauftragt zu haben.

Dem Vorbringen der Bw, mit der Errichtung laut beiliegender Leistungsbeschreibung sei die Fa. WB GmbH beauftragt worden, ist zu entnehmen, dass die Bw den bauausführenden Unternehmen gegenüber nicht direkt berechtigt und verpflichtet war und ihr auch keine Rechnungen gelegt wurden. Damit in Einklang steht auch der Umstand, dass – laut vorliegender Auftragsbestätigung – eine Abrechnung nicht nach erbrachter Leistung, sondern nach Baufortschritt erfolgte.

Die Tragung des finanziellen Risikos durch den Erwerber wird in der Regel durch eine getroffene Fixpreisvereinbarung und den damit verbundenen Ausschluss des Risikos der Preiserhöhung als wesentliches Indiz für das Nichtvorliegen der Bauherrenstellung angesehen. Entscheidend für die Bauherrenfrage ist dabei, mit wem eine solche Fixpreisvereinbarung getroffen wird: Ist der Vertragspartner der Verkäufer oder ein Organisator und wird an diese Personen das Risiko der planmäßigen Ausführung überwält, so spricht das gegen die Bauherreneigenschaft des Erwerbers (vgl. Fellner, aaO, § 5 Tz 91).

Die Bw bestätigte, für die Ausbaustufe 1 eine Fixpreisregelung getroffen und lediglich das finanzielle Risiko der Fertigstellung getragen zu haben. Für die durch die Fa. WB GmbH übernommene Ausbaustufe 1 trug die Bw demnach kein finanzielles Risiko.

Dazu ist festzuhalten, dass ohnedies nur die Grundstückskosten und der vereinbarte Fixpreis für die Ermittlung der Gegenleistung herangezogen wurden, da nur dieser Fixpreis vom gegenständlichen Vertragsgeflecht erfasst war. Sämtliche darüber hinaus entstandenen Kosten, die die Bw für Ausbauarbeiten selbst plante und organisierte und gesondert an Professionisten vergab, blieben demzufolge außer Ansatz und wurden nicht der Grunderwerbsteuer unterzogen.

Sämtliche drei Voraussetzungen, die nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes für die Einstufung als Bauherr als erforderlich erachtet werden, waren nicht erfüllt, weshalb als Gegenleistung neben den (anteiligen) Grundstückskosten auch die (anteiligen) Baukosten für das herzustellende Gebäude in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Grunderwerbsteuer miteinzubeziehen waren, nicht jedoch die weiteren Ausbaukosten.

Dem Berufungseinwand der Bw, die Entscheidung der Behörde habe nicht erkennen lassen, wer, wenn nicht sie, Bauherr sei, ist entgegen zu halten, dass die Bauherreneigenschaft jedenfalls nicht der Bw zukommt. In diesem Verfahren war es aber nicht Aufgabe der Behörde, weitere Ermittlungen darüber anzustellen, wer im vorliegenden Fall der "wahre" Bauherr war (VwGH 2.7.98, 97/16/0276; VwGH 21.3.2002, 2001/16/0429).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 26. Februar 2008